

# A KONTROLL MINT VEZETŐI FUNKCIÓ

A kontroll a szervezeti célok elérését segítő, visszacsatoláson alapuló folyamat, amelynek során előzetes standardokat állapítanak meg, ezek aktuális értékeit folyamatosan mérik és összehasonlítják a standardokkal, valamint – szükség esetén – beavatkoznak. Szerzők e folyamatot vezetői funkciónak értelmezik és írják le, kitérve a kontrollnak a gyakorlatban előforduló különféle megnyilvánulási formáira.

A vezetők kitűzött céljaik elérése érdekében megszervezik a beosztottak munkáját, átalakítják a szervezetet, ám mindezek önmagukban még nem biztosítják, hogy az irányított egységek valóban az elképzeléseknek megfelelő módon fognak működni és a ténylegesen elért eredmények meg fognak felelni annak, amit célul tűztek. A célok és a tényleges működés, illetve eredmények közötti különbséget csökkentő egyik legfontosabb vezetői tevékenység (funkció) a kontroll.

Magához a „kontroll” szóhoz számos pozitív és negatív asszociáció kapcsolódik. A pozitív asszociációk rendre, előreláthatóságra, bizonyosságra és kiszámíthatóságra utalnak, a kontroll hiánya ebből a szempontból anarchiát, kiszámíthatatlanságot jelent. Ugyanakkor van a szónak egy másik jelentésköre is, amelyben a kontroll dominanciára, erőszakra, mások kihasználására utal. Ekkor a kontroll hiánya szabadságot, kreativitást és autonómiát sugall.

## A kontroll meghatározása

A kontroll a szervezeti célok elérését segítő, visszacsatoláson alapuló folyamat, amelynek során a vezetők

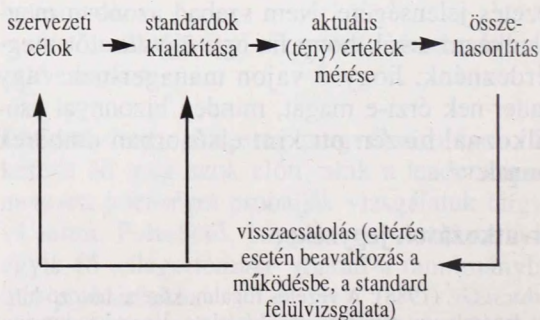
- a kontrollált egység egyes jellemzőire előzetesen standardokat állapítanak meg,
- e jellemzők aktuális értékeit a kontrollfolyamat során mérik, és
- összehasonlítják a standardokkal,
- a standardokban meghatározott és tényleges

jellemzők eltérése esetén beavatkoznak. (Anthony, 1993)

Ezek a kontroll definíciójának általános elemei, amelyek a vezetői kontroll minden területén megfigyelhetők. A folyamat egyes elemeit és azok kapcsolatát foglalja össze az 1. ábra.

1. ábra

A kontrollfolyamat elemei és kapcsolataik



Látható tehát, hogy egy szabályozási körről van szó, amelynek gyökerei egészen a rendszer-elméletig, illetve a kibernetikáig nyúlnak vissza. Ilyen értelemben fogalmazhatunk úgy is, hogy a kontroll szabályozó jellegű irányítási funkció. Ebből az is következik, hogy az általunk használt kontroll terminológiát semmiképpen nem azonosíthatjuk az ellenőrzés kifejezéssel. Valószínűleg akkor járnánk el a leghelyesebben, ha a kontrollt szabályozásnak fordítanánk. A terminológiai



viták elkerülése érdekében azonban eltekintünk a kontroll „magyarosításától”.

A *standardok* az általános szervezeti céloknak a kontrollált egység (amely lehet akár személy is) szintjére lebontott, mérhető és értékelhető jellemzőire vonatkoznak. Így a kontrollált egység tevékenységének inputját, az egység tevékenységének folyamatát és a tevékenység outputját egyaránt tekinthetjük a kontroll tárgyának.

A standardok sokféleképpen megfogalmazhatók. A számszerű standardok lehetnek naturális és pénzügyi kategóriákban kimutathatók, lehetnek abszolút és relatív mutatók, de kialakíthatók nem számszerűsíthető, bizonyos lényeges eljárások menetét előíró, szabályozó standardok is. Kialakításuk kapcsán felvetődik a kérdés, hogy milyen jellemzőkre vonatkozzanak. Hiszen elvileg egy szervezet minden működési jellemzőjére kialakítható lenne valamilyen standard. A standardok kialakítása és mérése azonban rendkívül erőforrásigényes feladat, és a sok előírás nagymértékben korlátozhatja a szervezet tagjainak önállóságát, kreativitását, megnövelheti a vezetők feladatait. Ezért csak azokra a jellemzőkre érdemes standardokat kialakítani, amelyek valóban kapcsolatba hozhatók a szervezeti célok megvalósulásával és alakulásuk kritikus a szervezet teljesítménye szempontjából.

*Mérésre* a standardoknak való megfelelés vizsgálatához van szükség. Bár logikailag a mérés a standardok kialakítása után következik, mégis sokszor a mérhetőség és a mérés költsége a döntő kritérium valamely standard kialakításában.

Az *összehasonlítás* a standardok és az adott jellemzők tényleges értékeinek összevetését, továbbá a különbségek elemzését jelenti. Az összehasonlítások a legfontosabb feladat – az esetleges eltérések megállapításán túl – azok lehetséges okainak feltárása.

*Beavatkozásra* abban az esetben kerülhet sor, ha a standardok és a tényleges értékek eltérése meghalad egy kritikus szintet, és ismert, hogy mik az okai a kijelölt standardoktól való eltérésnek, vagyis milyen területeken van szükség beavatkozásra. Lehetséges, hogy a beavatkozás a standard, vagy a mérési eljárás megváltoztatását jelenti. Erre például abban az esetben kerülhet sor, ha nyilvánvalóvá válik, hogy a kitűzött standard nincs kapcsolatban a szervezet általános céljaival, vagy azokkal nem konform.

### Kontroll a szervezetekben

A szervezetek kontrollálhatóságának többféle megközelítése létezik a szakirodalomban, illetve

### A piaci, a bürokratikus és a klán kontroll jellemzői

típus	jellemzők
piaci kontroll	hangsúly az elszámoláson, meghatározható output (termék vagy szolgáltatás), meghatározható és egységekhez rendelhető teljesítmények, decentralizált működés, egyértelmű felelősségi viszonyok, viszonylagos autonómia
bürokratikus kontroll	hangsúly a szabályokon, ismertek a tevékenység részei (a folyamat), rutinszerű döntéshozatal, erős hierarchia, konformitás
klán kontroll	hangsúly a kultúrán, személyes elkötelezettség

a gyakorlatban egyaránt. Ezek közül méltán az egyik leghíresebb a *William Ouchi* által kidolgozott szervezeti kontroll tipológia. (Ouchi, 1980) Ő a szervezetek, illetve azok egységei kontrollálásának három alaptípusát különbözteti meg: a piaci, a bürokratikus és a klán kontrollt. Ezek jellemzőit az 1. táblázat foglalja össze: (Aldag és Stearns, 1987, 646. p. alapján)

### Piaci kontroll

A piaci kontroll alkalmazásának alapja, hogy az egyes szervezeti egységek eredményének pontos mérésével (vagyis az ármechanizmussal) és az ehhez kötődő motivációval, versenyeztetéssel lényegében megoldható a kontroll feladata. Éppen ezért e mechanizmus hatékony működésének minimális feltétele az elszámolás alapjául szolgáló „árak” kialakíthatósága.

A piaci típusú kontrollt alkalmazó vezetők elsősorban pénzben kifejezett standardokat állapítanak meg a szervezet egységei számára, és ezek elérését mérik. Az irányított szervezeti egységek vezetői viszonylag önállóan döntenek ezen elvárások teljesítésének módjáról. A vezetők és beosztottaik kapcsolata egyfajta szerződésként értelmezhető, amelyben a vezetők bizonyos pénzben kifejezett teljesítmények elérését írják elő, cserébe bért (esetleg egyéb juttatásokat) biztosítanak, és vállalják, hogy az irányított egységet csak az előre meghatározott mutatók alapján értékelik. A piaci típusú kontrollra példa



lehet divizionális szervezetekben az árak szabad alakulásának lehetővé tétele a divíziók közötti tranzakciókban.

Ha azonban minden probléma megoldható lenne piaci eszközökkel, nem jöttek volna létre szervezetek, az egymástól teljesen függetlenül dolgozó egyének a piacon cserélnék ki termékeiket és szolgáltatásaikat.

### Bürokratikus kontroll

A piaci típusú kontroll nem mindig működik hatékonyan. Vannak esetek, amikor például nem lehetséges árakat kialakítani, vagy pénzügyi jellegű standardokkal nem írható le teljesen az elévart teljesítmény. (Ilyen például egy irattár vagy egy hivatal működése.) A bürokratikus kontrollt alkalmazó vezetők hierarchikus kapcsolatokat alakítanak ki, amelyekben a hierarchia magasabb szintjein állók ellenőrizhetik az alacsonyabb szinten állókat.

Míg a piaci típusú kontroll egyértelműen a tevékenységek *output*jaira irányul, addig a bürokrácia alapja a hierarchia alsóbb szintjein lévő tevékenységének megfigyelése a felsőbb szinteken lévőktől által, valamint előre meghatározott szabályok betartásának ellenőrzése (ilyen éles különbség természetesen csak a modell szintjén igaz). Ezek a szabályok előírhatják a tevékenység menetét, vagy az *output* jellemzőit. Az elsőre példa a tevékenység végzésére vonatkozó szabály, a másodikra pedig a termékekre vonatkozó minőségi előírás.

A bürokratikus mechanizmusok hatékony működésének legfontosabb feltétele annak ismerete, hogy mely tevékenységek járulnak hozzá a szervezet eredményes működéséhez (vagyis ismerni kell a tevékenységek és eredmények közötti ok-okozati kapcsolatot), hiszen enélkül nem lehetséges szabályok, eljárások kialakítása, illetve a hierarchia felsőbb szintjein elhelyezkedő vezetők nem tudják értékelni beosztottaik teljesítményét, mivel nem tudják azt mihez hasonlítani.

### Klán kontroll

Az előző két mechanizmus esetében a kontroll alapja valamilyen, a szervezet tagjaihoz képest „külső” norma vagy szabály volt (a piac esetében az árak, a bürokrácia esetében a szabályok). A kulturális normákon, szokásokon, az ezekhez való szocializáción alapuló klán viszont a normák internalizációján, ha úgy tetszik, személyes,

informális mechanizmusokon keresztül „hat”, melynek következtében a szervezet tagjai között nagymértékben lecsökken, akár meg is szűnik az érdekellentét.\* Amíg a piac és a bürokrácia a résztvevők kapcsolatát szabályozza, addig a klán a résztvevők személyére, motivációira irányul.

A személyesség, informalitás egyszerre jelent előnyöket és hátrányokat is a piaci és a bürokratikus kontrollhoz képest. Az érdekellentét megsejtsége felélessé teszi a legtöbb formális kontrollszköz működtetését a szervezetekben, ráadásul a szabályok, normák internalizációja fel is gyorsítja a kontrollfolyamatot, a szervezet tagjai magukban folyamatosan hozzáigazítják cselekedeteiket a szocializáció során belsővé vált normákhoz.

Ugyanakkor a vezetők számára a klán gyengeségei is az értékek internalizáltságából fakadnak: ez a mechanizmus nem „bevezethető” és változtatható egyik napról a másikra, mint például valamely belső elszámoló ár. Hatékony működéséhez a normák (szabályok) ismeretén túl a velük való azonosulás is szükséges, ami csak hosszú idő alatt alakulhat ki, és jóval nagyobb elkötelezettséget kíván meg, mint egy bürokratikus szervezethez való tartozás. A klán jellegénél fogva sokkal inkább kötődik a szervezeti tagok személyiségéhez, s a tagság nagyarányú változása meg is szüntetheti a működését. Érdeemes megjegyezni, hogy működésének feltételei éppen ellentétesek a piaccal: amíg a piac egyértelmű teljesítményértékelést igényel, addig erre a klánnál nincs szükség. A piaci kontroll a résztvevők érdekeinek jelentős eltérése esetén is hatékony lehet. A klán hatékonysága viszont az érdekülönbségek csökkentésén alapul.

Az előzőekben bemutatott kontrolltípusok a valóságban természetesen nem figyelhetők meg ilyen tiszta formában, a szervezetek többségénél általában mindhárom mechanizmus működik, egyszerre, egymás hatását támogatva, vagy lerontva. A megvalósuló kontroll a három mechanizmus közös eredőjeként alakul ki.

Érdeemes röviden utalni arra, hogy a piaci és a bürokratikus kontroll működésének előfeltétele, hogy a szervezet kontrollált tagjainak, vagy egységeinek teljesítménye valamilyen módon meg-

\* A szocializáción keresztül kialakuló közös értékrend, és ennek hatása az egyének és szervezetek működésére számos kutató vizsgálódásának tárgya volt. A vizsgálatok kiterjedtek egyes vállalatokra, iparágakra, de egész földrajzi régiókra is. (lásd például: Blau & Scott 1969, Lebas & Weigenstein 1986)



ítélhető, mérhető legyen. Ehhez pedig az szükséges, hogy

- mérhető legyen a tevékenység outputja (az árak megállapításához), vagy pedig
- ismert legyen a tevékenység technológiája (hiszen csak így lehetséges a tevékenység folyamatát szabályozó bürokratikus szabályok megalkotása).

Az output mérhetőségére vonatkozó feltétel tartalma egyértelmű, a technológiára vonatkozó feltétel viszont részletesebb magyarázatot igényel. Egy olyan tevékenység esetében, amelynek outputja nem (vagy nem egyértelműen) mérhető, a tevékenység értékeléséhez és szabályozásához szükséges annak ismerete, hogy a tevékenység milyen lépésekből áll, s az egyes lépések között milyen ok-okozati kapcsolat van. Csak ezek ismeretében alkothatók szabályok. A megvalósuló kontroll így a tevékenység (feladat) jellemzőinek függvénye.

Az outputok mérhetőségétől és a technológia ismertségétől függően négy alaphelyzet különíthető el, amelyet a 2. ábra foglal össze. (Ouchi, 1979):

2. ábra

#### A négy alaphelyzet(szituáció)

		a technológiai kapcsolatok ismerete	
		teljes	nem teljes
az output mérhetősége	jó	output vagy tevékenység kontroll	output kontroll
	rossz	tevékenység kontroll	klán kontroll

Láthatjuk, hogy az output jó (magas szintű) mérhetőségével és a technológiai kapcsolatok teljes ismertségével jellemezhető helyzetben lehetőség van mind piaci, mind bürokratikus kontroll eszközök alkalmazására is. Az, hogy ebben a helyzetben mire kerül sor, a kontrolltípusok adott szituációbeli költségeitől és a vezetői magatartástól függ.

#### A kontroll mint vezetési funkció

Miután definiáltuk a kontrollt, annak folyamatát, s megismertük az elméletileg releváns kontrolltípusokat, felvetődhet a kérdés, hogy miért is ke-

zeljük kiemelt vezetési funkcióként a kontrollt a stratégiaalkotás, a szervezés-/szervezetalakítás és a közvetlen irányítás mellett. E kérdésre többféle szempontból is válaszolhatunk.

#### • Gazdasági szempont

Ha egy szervezetben megszűnik a kontroll, a részfolyamatok „elszabadulhatnak”, eltérhetnek az előre kijelölt céloktól, az erőforrásokat nem a meghatározott módon és célokra használják, azaz romlik a szervezet működésének hatékonysága. Ebből a szempontból a kontroll standardizálja a szervezet és tagjai működését és munkájuk eredményét.

#### • Pszichológiai szempont

A kontroll stabil és előrelátható környezetet teremt, amelyben a szervezet tagjai feladatokra összpontosítva képesek tevékenykedni. Az elvárások és a teljesítményértékelési szempontok megfogalmazása a vezetőkben erősíti a szervezet működésének „kézben tartottságára” vonatkozó érzést, míg a szervezet más tagjai számára kijelöli a munkavégzés kereteit.

#### • Politikai (hatalmi) szempont

A vezetők a kontroll segítségével gyakorolják az erőforrások felett való rendelkezést a szervezet többi tagjával (különösen beosztottaikkal) szemben, valamint a kontroll segítségével korlátozzák az alsóbb szintű vezetők döntési jogosítványait. (Huczynski, Buchanan 1991)

A gazdasági szempontokra tekintettel elsősorban az alábbi kérdésekre igyekszünk választ adni:

- Mire irányul és milyen időtávon\* érvényesül a vezetés által gyakorolt kontroll?
- Mik a kontrollfolyamat tartalmi elemei?
- Melyek a hatékony kontroll jellemzői, és milyen tényezők befolyásolják azok kialakítását és működését?

#### A kontrollfolyamat tárgya és időhorizontja

A vállalati hierarchia különböző szintjein elhelyezkedő vezetők eltérő léptékű és aggregáltságú feladatokkal kerülnek szembe. Míg a felsővezetés számára egy termelő cég esetében a hosszú távú eredményes működés biztosítása és a környezeti változások kezelése a legfontosabb feladat, addig az üzemvezetők, művezetők felelős-

\* Az időtáv valamely kontrollfolyamat végigvitelének jellemző hosszára utal.



sége a napi termelési programok megfelelő teljesítéséhez kötődik.

A kontroll tárgya és a kontrollfolyamat időintervalluma alapján különbséget lehet tenni a stratégiai, a menedzsment, és az operatív kontroll között.

A *stratégiai kontroll* a stratégiai célok kijelölését és teljesülésük vizsgálatát foglalja magában a szervezet egészére vonatkozóan. A sok bizonytalanság és a hosszú időtáv miatt nagyon kevés pontosan mérhető kategóriát tartalmaz. A stratégiai kontrollt e könyvben a stratégiaalkotásként definiált, célkitűző jellegű vezetési funkcióhoz tartozónak tekintjük.

A *menedzsment kontroll* a stratégiai kontrollnál lényegesen rövidebb (általában éves) időtávra vonatkozik, és elsősorban számszerűsített, pénzügyi jellegű standardok használata jellemzi. Ezt feleltethetjük meg leginkább a klasszikus vezetési funkciók között tárgyalt – az angol „control” szó jelentéstartalmának megfelelő – kontrollnak.

(A „menedzsment” jelzőt azért szokás eléteni, hogy megkülönböztethessük a stratégiai és operatív kontrolltól.) Mi is ebben a felfogásban tárgyaljuk e vezetési funkciót. Angolszász nyelvtérületen gyakran használják a „control” mellett/helyett a „controlling” kifejezést is a vezetési funkciók tárgyalásakor. Ezt követve a továbbiakban a kontroll (menedzsment kontroll) és a controlling kifejezést mi is szinonimaként használjuk.

Az *operatív kontroll* egyedi, konkrét munkafeladatokra vonatkozó, kis létszámú munkacsoportok irányításához kapcsolódó konkrét, nagyon rövid időtávú tevékenység. A standardokat általában természetes kategóriák, illetve a munkafeladatokra vonatkozó előírások formájában alakítják ki. A kontroll e szintje az általunk közvetlen irányításként jelölt, az előző fejezetben tárgyalt vezetési funkcióhoz kapcsolódik leginkább.

A 2. táblázat összefoglaló áttekintést nyújt a három szint meghatározó különbségeiről (Anthony, 1993 alapján).

2. táblázat

A három kontroll szint jellemzői

	stratégiai kontroll	menedzsment kontroll (controlling)	operatív kontroll
a probléma jellemzői	nehezen meghatározható, strukturálatlan, sok lehetőség, tisztázatlan oksági kapcsolatok	vannak példák, többször visszatérő feladatok, korlátozott számú lehetőség, részben programozható	előírt szabályok, matematikai modellek használata
időtáv	az iparág jellegétől függően akár több évtized is lehet	az elkövetkező néhány év, a hangsúly a következő időszakon van	közvetlen jövő
a kontrollfolyamat jellemzői	kevés formális elemzés történik, nagyrészt egyéni ítéleteken alapul, van idő az alapos munkára, szabályozatlan	több formális elemzés, vannak határidők, kevés iteráció, ritmusos	nem kritizálható előírások követése, ismétlődő
értékelés	szubjektív és bonyolult, az értékelés csak hosszú távon lehetséges	kevésbé bonyolult, legalább évenkénti értékelés	általában világosan meghatározott szempontok, azonnali értékelés
mi áll a középpontban	a vizsgálandó részterület, a hosszú távú terv (program) nem hierarchikus	a programok és a felelősségi központok egyaránt, hierarchikus	egyedi tranzakciók, nem hierarchikus
határidők	a gyorsaság általában nem lényeges	a gyorsaság általában fontosabb a pontosságnál	azonnali



A fenti három szint bizonyos jellemzők alapján elkülöníthető tehát, de természetesen nem függetlenek egymástól. Az operatív kontrollban használt standardok a menedzsment kontroll (controlling) standardjainak tovább bontott, rövidebb időtávra és kisebb egységekre értelmezett változatai. Ugyanez a kapcsolat a menedzsment kontroll (controlling) és a stratégiai kontroll között is (hasonlóan a különböző aggregáltságú tervek egymás közötti kapcsolatához).

### A hatékony kontroll jellemzői

A hatékony kontroll-lal szemben támasztott elvárások általában a következők (Robbins, 1988, 485-487. pp. alapján):

*Viszonylagos pontosság* – Ha a tényleges teljesítmény mérésekor a kontrollrendszer pontatlan adatokat szolgáltat, előfordulhat, hogy e pontatlan adatok alapján a vezetők nem avatkoznak be amikor már szükséges volna, vagy olyankor cselekszenek, amikor felesleges. (Hangsúlyozni kell azonban, hogy a teljes pontosságra való törekvés nem mehet a gyorsaság rovására. Van egy határ, ahol a vezetőknek már nincs lehetősége a döntések halogatására amiatt, mert az adatok még tartalmaznak bizonytalanságokat. Voltaképpen a vezető egész élete arról szól, hogy többé-kevésbé bizonytalan szituációkban a kockázat felvállalásával kell döntéseket hoznia.)

*Jelenidejűség* – Vagyis olyan frissességű adatokat kell, hogy szolgáltatson, amelyek alapján szükség esetén még lehetséges hatékony beavatkozás.

*Gazdaságosság* – Minden kontrollrendszer működtetése pénzbe kerül, éppen ezért a vezetőknek törekedniük kell arra, hogy csak a szükséges mértékű kontrollt alkalmazzák (különösen így van ez bürokratikus eszközök, szabályok esetében).

*Rugalmasság* – Egy kontrollrendszernek alkalmasnak kell lennie a megváltozott környezeti és szervezeti feltételekhez való alkalmazkodásra.

*Érthetőség* – A használt kategóriáknak, standardoknak érthetőeknek kell lenniük azok számára, akiket érint.

*Elérhető célok megfogalmazása* – A kialakított standardoknak reálisnak kell lenniük, különben megszűnik motiváló erejük és a vezetők számára igen nehézé válik a betartatásuk.

*Lényegi dimenziók hangsúlyozása* – A költségesség és az időigény miatt csak azokat a jellemzőket kell kontrollálni, amelyek kritikusak a szervezet sikeres működése szempontjából.

*Hangsúly az eltéréseken* – A vezetők számára általában a standardoktól való eltérésen és az eltérés okain van a hangsúly, így egy hatékony kontrollrendszernek is az eltéréseket kell hangsúlyoznia.

*Többszempontúság* – Ha egy szervezeti egység teljesítményét csak egy szempont szerint értékeli, az adott egység vezetői mindent megfognak tenni azért, hogy az adott szempont alapján jó képet mutassanak magukról. Ezért szükséges a standardok több területen való megfogalmazása.

*Javaslat a beavatkozásra* – Egy hatékony kontrollrendszer nemcsak az eltérésekre figyelmeztet, hanem az eltérések kiküszöbölésére vonatkozóan javaslatokat is megfogalmaz.

### A kontrollt befolyásoló tényezők

A szervezetek környezetének tárgyalásakor a különböző befolyásoló tényezőket és azok határait már bemutatottuk. Itt csak a kontroll szempontjából leglényegesebb kontextuális tényezőket vesszük sorra.

#### *Méret/a tevékenységek összetettsége*

Kis szervezetekben a vezetőknek általában nagyobb esélyük van a teljes működés átlátására és befolyásolására, így kevésbé támaszkodnak formális standardokra, szabályokra. Nagyobb, diverzifikált tevékenységgel jellemezhető szervezetekben ugyanakkor a méret és a tevékenységek összetettsége miatt szükség van standardok és szabályok kialakítására.

#### *A szervezeti hierarchia szintje*

Egy vezető az irányítása alatt lévő egység(ek) teljesítménye szempontjából kritikus jellemzőket kontrollálja. Éppen ezért a szervezetek felsőbb szintjein lévő vezetők a működés átfogó értékeléséhez általában több szempontot is figyelembe vevő, összetett standardokat alakítanak ki, míg az alsóbb szinteken lévő vezetők kevesebb, egyszerűbb standardot használnak.

#### *Az adott egység/tevékenység fontossága*

A szervezet eredményessége szempontjából kritikus egységek vagy tevékenységek kontrollja általában kifinomultabb, részletesebb a kevésbé fontosakhoz képest.

#### *A kontroll tartalmi elemei*

Az eddig tárgyaltakból következően: az önálló vezetési funkcióként értelmezett kontroll (me-



nedzsment kontroll) alatt elsősorban különböző technokratikus koordinációs eszközök egységes rendszerének kialakítását, valamint ezek egyidejű, egymással párhuzamos működtetését értjük. Mint már utaltunk rá, ezt a tevékenységekört szokás controllingként is jelölni.\* Az így értelmezett kontroll/controlling alapvető tartalmi elemei – az egyes résztvékenységeket a szervezet irányításában betöltött szerepük alapján elkülönítve – a következők:

- rövid távú célkijelölés (tervezés, keretek kialakítása);
- a célok megvalósulásának folyamatos nyomonkövetése (mérés, elszámolás);
- a tervektől való eltérések okainak elemzése (beszámolás).

Látható, hogy a menedzsment kontroll, illetve controlling tartalmi összetevői között megtalálhatjuk a kontroll modell minden lényeges elemét: a standardok meghatározását, a mérést, az összehasonlítást és a visszacsatolást is.

Mivel az összvállalati szintű célok jelentős részét – különösen a rövid távú célokat – pénzügyi határozzák meg, az ezen célok egység szintű lebontását és a megvalósulás ellenőrzését szolgáló koordinációs eszközök is pénzügyi kategóriákkal operálnak. Azaz a controlling lényegét jelentő koordinációs eszközök fontos jellemzője, hogy mind a célok meghatározása, mind a tényleges működésről való információgyűjtés alapvetően pénzben kifejezett teljesítményekre, és az ezek érdekében tett – szintén pénzben kifejezett – ráfordításokra koncentrál. (A menedzsment kontroll, illetve a controlling az úgynevezett piaci közelítéshez áll a legközelebb.)

A viszonylag rövid távú szemlélet, és a pénzügyi kategóriák használata mellett a controlling fontos jellemzője, hogy a tevékenység tárgya nem kizárólag, illetve nem elsősorban a teljes szervezet, hanem az azon belüli egységek, amelyeket a szervezeten belül érvényesülő munkamegosztás alapján meghatározott feladatokra hoznak létre. Ezen egységek további jellemzője, hogy vezetőik – elvileg – a feladatok ellátásához szükséges hatáskörökkel, azaz jól meghatározható felelősséggel rendelkeznek. (Ez természetesen

nem mindig van így. A kontroll tárgya lehet egy termék vagy termékcsoport, egy piaci szegmens, egy lényeges szervezeti folyamat, egy projektum, vagy akár egy konkrét beruházás is. E fejezetben azonban elsősorban a szervezeti elkülöníthető felelősségi egységekre koncentrálunk.) Kulcsfontosságú kérdés tehát, hogy miképpen lehet valamilyen szintű önállósággal és meghatározott felelősséggel rendelkező egységeket kialakítani a szervezetben. Ez pedig nagymértékben függ attól, hogy a vállalat vezetői milyen irányítási filozófiát választanak. A szervezetek alapegységeinek kialakításáról, a feladat- és hatáskörök, ezáltal a felelősségi viszonyok meghatározásáról a szervezésként, illetve szervezetalakításként összefoglalt vezetési funkció kapcsán már szóltunk. Itt annyit érdemes csak kiemelni, hogy a megfelelő, valóban az összvállalati célok minél jobb megvalósulását szolgáló controlling alapvető feltétele az egyes egységek feladat- és hatáskörének egyértelmű, egymással konzisztens meghatározása, mivel csak ebben az esetben érvényesülhet a szervezeti egységek vezetőinek felelőssége.

A felelősségi viszonyok egyértelmű és konzisztens meghatározásán túl azonban az is szükséges, hogy az egységek teljesítménye, és az annak érdekében tett ráfordítások önmagukban is mérhetők legyenek. Hiszen csak akkor tekinthetjük a szervezeti egységeket felelősségi és egyben elszámolási egységnek is, ha a teljesítmények és ráfordítások elkülönített, mégis egységes mérése biztosítva van. Az, hogy az egységeket milyen téren és milyen mértékben szükséges egymástól elkülöníteni, alapvetően az alkalmazandó, illetve alkalmazható felelősségi és elszámolási egység típusától függ. Az egységek elkülönítésének legfontosabb területeit és az egyes felelősségi és elszámolási egység-típusok közötti összefüggéseket a 3. táblázat tartalmazza.

A 3. táblázat értelmezési keretet adhat a felelősségi és elszámolási egységek kialakításához. Jelen formájában ez természetesen csak elméleti modell, amely a gyakorlatban – éppen a kontextuális tényezők hatására – módosulhat. Az azonban nem lehet kétséges, hogy míg például a cost centerek vezetőjének elégséges „csak” a költségek befolyásolásának kompetenciájával rendelkeznie, addig egy valódi profit center vezetőjének rendelkeznie kell az output (vagy teljesítmény) befolyásolásához szükséges hatáskörökkel is. Az investment centerek vezetőjének pedig valamilyen mértékben biztosítani kell az erőforrások fölött való rendelkezést is. Ilyen

\* A menedzsment kontroll/controlling tehát egyszerre jelenti a vezetők által alkalmazott, alapvetően technokratikus koordinációs eszközök rendszerét, valamint egy önmagában értelmezhető vezetési funkciót. Az előző részben használt menedzsment kontroll kifejezés mellett vagy helyett a továbbiakban azért használjuk az azzal szinonimnak tekinthető controlling megnevezést, mert a hazai gyakorlatban ez az elterjedtebb.



A felelősségi és elszámolási egységek közötti összefüggések

Az előfeltételek teljesülésének foka	A szervezet típusa			
	KH	CC	PC	IC
a tevékenységek elhatárolhatósága	✓	✓	✓	✓
szervezeti elhatárolhatóság		✓	✓	✓
a költségek elhatárolhatósága	✓	✓	✓	✓
a költségek befolyásolhatósága		✓	✓	✓
az árbevételek elhatárolhatósága	✓	✓	✓	✓
a teljesítmények befolyásolhatósága			✓	✓
az erőforrások elhatárolhatósága			✓	✓
az erőforrásokkal való gazdálkodás önállósága				✓
a megtermelt jövedelmekkel való gazdálkodás önállósága				

KH = költséghely  
CC = cost center  
PC = profit center  
IC = investment center

értelemben tehát hierarchikus struktúráról van szó, amelyben az említett kompetenciák egymásra épülnek. Azaz: nem képzelhető el például a profit center működése úgy, hogy annak a vezetője csak az árbevétel megváltoztatásával kapcsolatban rendelkezik megfelelő hatáskörrel, ugyanakkor a költségeit nem befolyásolhatja. (A gyakorlatban egyébként előfordul, hogy nagyvállalatok kereskedelmi egységeit profit centereknek nevezik. Látni kell azonban, hogy ezek „csak” árbevételei központok – „revenue centerek”, mert a termelési (illetve előállítási) költségekre érdemi hatást nem tudnak gyakorolni.

A táblázat kapcsán felhívjuk a figyelmet arra, hogy a divizionális szervezetek esetében sorra vett három alapvető felelősségi és elszámolási egység típus mellett itt megjelenik még egy lehetséges szervezeti megoldás: egy adott egység költségként való értelmezése. Ennek külön kiemelése azzal magyarázható, hogy ezáltal nemcsak a divizionális szervezeteken belüli egységek vizsgálatát tesszük lehetővé, hanem a controlling más típusú szervezeti formákban (például a funkcionális szervezetekben) való működését is leírhatjuk. A költséghelyek ugyanis olyan egységek, amelyek nem értelmezhetők divízióként, általában nem foglalnak magukban többféle feladatot ellátó további egységeket, viszont a költség-

3. táblázat felmerülés szempontjából komoly jelentőséggel bírnak. Ilyen költség-helynek tekinthetők a legtöbb esetben a divizionális szervezetek belső teljesítményátadásba be nem vont (a divíziók számára közvetlen szolgáltatást nem nyújtó) központi egységei, valamint a funkcionális szervezetek végrehajtó egységei. A költséghelyek vezetőinek felelőssége – a cost center-hez hasonlóan – a működési költségek adott kereteken belül tartásához kötődik, a különbség mindössze annyi, hogy a cost centerek általában jóval szélesebb körű, összetettebb feladatokat látnak el, mint az egyes költség-helyek, és nagyobb a befolyásuk működési költségeik alakulására.

### Költség- és teljesítményszámítás

Mint arra már többször utaltunk, a hatékony menedzsment kontroll/controlling alapfeltétele az elszámolhatóság biztosítása. Ez azt jelenti, hogy a különböző szervezeti egységek teljesítménye és az érdeklükben tett ráfordítások önmagukban is mérhetők legyenek, és ez a mérés összvállalati szinten egységesen történjen. Ezáltal válik összevethetővé az egységek teljesítménye egymással és a szervezet egészének céljaival egyaránt. Ezt a controlling szerves részét képező költség- és teljesítményszámítás biztosítja.

A költség- és teljesítményszámítási rend kialakítására azért van szükség, hogy megtervezhető és kimutatható legyen a szervezet egésze, és egységei működésének az eredményre gyakorolt hatása. Vagyis a költség- és teljesítményszámítás kialakítása során a feladat a szervezet működésének „leképezése”, modellezése olyan kategóriák segítségével, amelyek az eredménnyel való összefüggést mutatják (ezt hívják az okozati elv érvényesítésének). Ez a teljesítmények oldalán a bevételi kategóriák (akár külső értékesítésről, akár belső átadásról van szó), illetve azok képzési módjának meghatározását; a ráfordítások oldalán pedig az egyes erőforrás felhasználások megfelelő kategóriákba rendezését jelenti a következő szempontok szerint:

- melyek azok a tényezők, amelyek az adott időszakhoz, és a szervezet alapvető tevékenységének végzéséhez kapcsolhatók;
- közülük melyek azok, amelyeknek alakulását



az egyes egységek saját hatáskörükben tudják döntően befolyásolni.

Tekintsük át azokat a jellemző költség- és teljesítmény-kategóriákat, amelyek mindezen szempontok figyelembevételével kialakíthatók. Egy adott teljesítmény érdekében tett ráfordítás mindig valamiféle erőforrás-felhasználást jelent. Első megközelítésben lényegében minden erőforrás-felhasználás eredménycsökkentő hatású, de nem mindegyik jelent egyben költséget is. A költség kifejezés ugyanis csak az adott időszakban felmerült, a szervezet alapvető tevékenységének végzéséhez kapcsolódó erőforrás-felhasználásokat takarja. Azokat a ráfordításokat, amelyek nem az adott időszaki teljesítményhez és/vagy nem a szervezet alapvető tevékenységéhez kapcsolódnak, neutrális ráfordításoknak nevezzük, az elnevezéssel utalva arra, hogy ezek a tételek a szervezet adott időszaki eredménye szempontjából közömbösek.

Mivel a controlling döntően az adott időszaki működési eredményre koncentrál, ezért eltekintünk az előző megkülönböztetéstől s a továbbiakban az erőforrás-felhasználásokat költségeknek nevezzük. A költségeket azok alakulásának befolyásolhatósága – az okozati elv – alapján kategorizálhatjuk. A befolyásolhatóság szerinti szétválasztás két szempontból is érdekes: ki (mely egység), és milyen időtávon tudja befolyásolni az adott költség alakulását. Ez – ha a dolgot a visszajára fordítjuk – lényegében annak a kérdésnek a megválaszolását jelenti, hogy alapvetően mitől függ egy adott költség felmerülése, illetve annak mértéke. Ez alapján megkülönböztethetünk egyedi és általános, valamint az általános költségeken belül változó és fix költségeket.

Az egyedi költségek azok az erőforrás felhasználások, amelyek jellege és mértéke a technológiai leírások, a receptúrák, a darabjegyzékek alapján pontosan és előre meghatározható, és az előállított mennyiséggel egyenes arányban változik. Ezek a költségek köthetők „legközvetlenebbül” egy adott szervezeti egység outputjának létrehozásához.\* Jellegzetes egyedi költség például az alapanyagok költsége,

de ilyen lehet bizonyos technológiák esetében a munkagépek megmozgatásához szükséges energia költsége, sőt, számos esetben egyedi költségként értelmezik a fizikai munkaerő bérét és annak járulékait, valamint a munkagépek karbantartási költségeit is.\* Minden nem egyedi költség általános költség.

Az általános költségek között – amint erre már utaltunk – a teljesítmény/ráfordítás viszony alapján külön kezeljük az úgynevezett változó általános költségeket. Ezek a költségek is szoros kapcsolatban vannak az előállított output mennyiségével – s ezáltal a szervezet végső teljesítményével –, de nem egyenes arányban változnak azzal. Ez azt jelenti, hogy felmerülésük, illetve mértékük nem annyira az output egy-egy konkrét egységéhez kapcsolható, hanem az output (illetve egy adott teljesítmény) előállításának adott szintjéhez.\*\* Jellegzetes változó általános költség például a munkagépek beállításának költsége, vagy a munkacsoport-vezetők bére.

A teljesítmény/ráfordítás kapcsolat „szorossága” szerint – az általános költségek között – a következő szintet a fix költségek jelentik, amelyek – mint ezt nevük is jelzi – az adott időszakban mindenképpen felmerülnek, függetlenül attól, hogy konkrétan milyen mennyiségű outputot állít elő a szervezet (milyen kapacitáson működik). Ezek lényegében az egy időszak alatt a működésből nem kivonható erőforrások költségeit jelentik. Természetesen egy szervezetnek sincsenek „örök” erőforrásai – így örökké fix költségei sem – hiszen valamennyi idő alatt minden erőforrás kivonható a működésből.

Láthatjuk, hogy a controllingban alkalmazott költségkategorizációt azért nehéz egyértelműen meghatározni, mert egyszerre több szempontot is mérlegelnünk kell, amikor arról döntünk, hogy mely ráfordításelemek essenek ugyanazon kategóriába (a szervezet végső teljesítményével való kapcsolat jellege, a fel-

\* Annak eldöntésekor, hogy egy adott erőforrás-felhasználást egyedi költségnek tekintsünk-e vagy sem, fontos figyelembe vevendő szempont az adott költségnek a termék egy darabjához való egyértelmű hozzárendelhetősége. Tulajdonképpen csak akkor tekinthetünk egy adott költséget egyedinek, ha valóban osztható akár az előállított output egy darabjához szükséges szintig. (Hiszen csak ekkor érvényesül a költség-felmerülés és az output-előállítás közötti függvényyszerű megfelelés.) Ezért veszik ma már egyre több vállalatnál komolyan fontolóra például a munkabér és annak járulécai „kiemelését” az egyedi költségek közül.

\*\* Mivel minden előállítási mennyiség egyben konkrét kapacitás-kihasználtsági szintet is jelent, ezért ezeket a költségeket gyakran kapacitás-költségeknek is szokták nevezni.

\* Ezeket a költségeket gyakran közvetlen költségeknek szokták nevezni. Mi azért nem használjuk ezt a valóban nagyon széles körben elterjedt elnevezést, mert számos szervezet esetében a közvetlen költség kategória értelmezését – különböző vállalatvezetői, illetve tulajdonosi megfontolásokból – annyira kiszélesítették, hogy az előállított mennyiséggel való szigorú kapcsolat számos esetben nem érvényesül.



használás egy egységnyi termékhez való hozzárendelhetősége, a befolyásolhatóság helye, időtávja). Ezért a szervezetek költség- és teljesítményszámítási rendszerére talán még fokozottabban igaz, mint a szervezeti struktúrákra, hogy nincsenek általános érvényű modellek. Többféle megoldás létezhet arra vonatkozóan, hogy például egy adott erőforrás-felhasználás milyen költség típusba sorolható. Az egyes konkrét szervezetek esetében megfelelőnek tekinthető megoldásoknak – természetesen az általános elvek figyelembevételével – a szervezet környezeti jellemzőihez, illetve belső adottságaihoz kell illeszkedniük.

Ugyanez a „kontextus-függőség” jellemző a szervezeti teljesítmények és az azok érdekében tett ráfordítások közötti kapcsolatok szabályozására, az úgynevezett kalkulációra is. A kalkulációnak fontos szerepe van abban, hogy az egységek eredményének kimutatása megfeleljen a szervezeten belüli felelősségi viszonyoknak. Hiszen a ráfordítások „árakká alakításának” módja befolyásolja nemcsak a szervezet, illetve annak egységei külső piaci teljesítményének konkrét értékét (az árbevételt), hanem a belső teljesítmény-átadások elszámolását is.

A kalkulációs szabályok meghatározásának alapja a szervezeten belüli egységekhez egyértelműen hozzárendelhető teljesítmények (teljesítmény-típusok) beazonosítása. Annak érdekében, hogy e teljesítményekhez köthető ráfordítások megfelelő módon elszámolhatók legyenek, minden teljesítménytípusnak meg kell határozni a mérési egységét. Ezeket nevezzük vetítési alapoknak, amelyekkel kapcsolatos legfontosabb megfontolások a – közvetlen – mérhetőség, valamint a költségek felmérésével való szoros kapcsolat.

## Éves tervezés és keretek kialakítása

Amikor rendelkezésre állnak azok a kategóriák, amelyek alkalmasak a szervezet működésének okozati elven történő „leképezésére”, akkor ténylegesen beindulhat a kontroll folyamat, melynek első lépése a rövid távú célkijelölés. Ennek során meghatározzák a szervezet egészére, valamint az egyes egységekre vonatkozó költség-, fedezet-, illetve eredményterveket. Ezeket hívjuk – a világon széles körben használt *budget* kifejezés korábbi magyar

fordításától (költségvetés) némiképp eltérően – kereteknek.\*

A keretek lényegében azok a koordinációs eszközök, amelyek a következő időszakra megadják az egyes szervezeten belüli egységek működésének határait. A keretek tehát az egységekkel szembeni konkrét, pénzügyi – és az ennek érdekében tehető ráfordításokat tartalmazták. Az időtáv, amit az egyes keretek átfognak, általában egy év, de számos vállalat – különösen a dinamikus környezettel jellemezhető – esetében készítenek kereteket ennél rövidebb időszakokra is.

A keretek struktúrája alapvetően attól függ, hogy az mire vonatkozik. Költséghelyek és cost centerek esetében a keret az egység működése során felmerülő költségeket tartalmazza, általában azok jellemző típusai szerint csoportosítva. A profit centerek esetében ez kiegészül az egység által realizált bevételekkel, valamint a bevételek és a költségek különbségeként adódó eredménnyel. Az investment centerek kerete mindezeket túl tartalmazza a forrásszerzési és befektetési tevékenységből eredő pótlólagos bevételeket, illetve ráfordításokat is\*\*, valamint a működésbe vont eszközök megtérülésére vonatkozó mutatókat.

Természetesen ez nem jelenti azt, hogy a keretek minden vállalat esetében ugyanúgy épülnek fel. Az adott termékekkel (vevőcsoporttal vagy piaci régióval) kapcsolatban a feladatok viszonylag széles körét ellátó cost centerek esetében például, ahol a termékek – és ezzel együtt a realizált árbevételek – egyértelműen hozzárendelhetők az egyes divíziókhoz, általában a profit centeréhez hasonló struktúrájú kereteket alkalmaznak, függetlenül attól, hogy az egységnek nincsen jelentős befolyása a bevételek alakulására. Ugyanígy a profit centerek esetében is gyakran megfigyelhető, hogy a keret nem kizárólag az egység által befolyásolható eredménytégeket tartalmazza, hanem például a működésbe vont eszköz

\* A budget költségvetésnek való fordítása továbbra is elfogadható a gazdaság más szféráiban (például állami költségvetés); a menedzsment kontroll, illetve controlling esetében azonban szerencsésebbnek tartjuk a „keret” vagy akár a „terv” kifejezést. Nem minden budget tartalmaz ugyanis bevételeket (teljesítményeket) és ráfordításokat egyaránt. Gondoljunk például a költséghelyek következő időszakra vonatkozó terveire, a „cost budget”-ekre.

\*\* Ez viszonylag jól megfeleltethető a számvitelben „Pénzügyi tevékenység eredménye”-ként jelölt tételnek.



közök megtérülésére vonatkozó mutatót is. Ez az eljárás nem kifogásolható, amennyiben az a célja, hogy az egységek teljesítménye – a valódi piaci körülményeknek megfelelően – a teljes üzleti folyamatot lefedve is kimutatható legyen. Az egységek teljesítményének és vezetőik felelősségének megítélésénél azonban nem szabad megfeledkezni arról, hogy annak alapja kizárólag a divízióvezetés által ténylegesen befolyásolható, a divízióvezető felelősségi körébe tartozó tételek alakulása lehet.

A szervezeti egységekre vonatkozó keretek mellett készülnek az egyes termékekre, termékcsoportokra, vevői csoportokra, illetve értékesítési területekre vonatkozóan is keretek. Ezek abban az esetben játszanak fontos szerepet a tervezésben, ha az ezekre vonatkozó eredmény és/vagy költség nem kapcsolható kizárólag egy adott felelősségi és elszámolási egységhez. A „kétféle” (egység szintű és termékre vonatkozó) keret közötti különbség a költségek vonatkozásában talán úgy ragadható meg a legjobban, hogy míg az első a költségfelmerülés helye szerint mutatja meg az árbevétel költségértékét, addig a második esetben a költségfelmerülés célja (költségviselő) alapján rendelik a bevételhez az annak érdekében felhasználható erőforrásokat.

Mindkét esetben igaz azonban az, hogy a keretek úgynevezett többfokozatú tervek. Vagyis nemcsak az adott teljesítmény érdekében felmerült költségek összességére vonatkozóan fogalmazódnak meg konkrét számszerű elvárások (tervezett összköltség), hanem annak egyes összetevőire is. Ezek az összetevők pedig éppen az előző fejezetben részletezett költségkategóriák szerint kerülnek kialakításra, és lényegében a költségek befolyásolhatósága, illetve az output előállításával való kapcsolatuk szorossága szerint vannak csoportokba rendezve. Tipikus fedezeti szintek (fokozatok) például egy profit center esetében az ott előállított *output nettó árbevétele* és

- annak egyedi költségei,
- a profit center változó általános költségei,
- a profit center fix költségei, valamint
- a profit centerre eső vállalati általános költségek különbségeként adódnak.

A divizionális szervezetek központi egységeinek feladata kapcsán már említettük, hogy a tervezési folyamat abban az esetben szolgálja valóban a koordinációt, ha azt ellenirányú folyamatként értelmezzük, és mind a kontrollt gyakorló (vezető), mind a kontrollált

részt vesz benne. Ez nemcsak azt jelenti, hogy minden szervezeten belüli felelős vezetőnek pontosan ismernie kell az általa irányított egységgel kapcsolatos konkrét elvárásokat, valamint az elvárt teljesítmény elérése érdekében tehető szükséges ráfordításokat; hanem azt is, hogy az egyes egységekre vonatkozó terveknek a teljes szervezetre vonatkozóan konzisztensnek, ellentmondásoktól menteseknek kell lenniük. Az ellenáramú, az érintettek megfelelő mértékű bevonásával végrehajtott tervezési folyamat révén létrejövő keretek egyben szerződésnek is tekinthetők, abban az értelemben, hogy a felek elfogadják azt, mint az adott időszaki teljesítmény majdani értékelésének kiindulópontját.\*

Az éves tervezés kapcsán nagyon fontos kérdés, hogy a sokszor nem számszerűsíthető vállalati célok miképpen képezhetők le konkrét, számokkal megfogalmazott, egységszintű elvárásokká. Ennek megválaszolása a vállalati tervezési rendszerek közötti kapcsolatok tisztázása alapján tehető meg. A stratégiaalkotás mint vezetési funkció kapcsán már utaltunk rá, hogy a stratégia lényegében a hosszabb távú működéssel kapcsolatos, döntően minőségi elvárásokat, irányultságot, preferált magatartásformákat tartalmazza. Természetesen már ezen a szinten is találkozhatunk számokkal, hiszen a környezeti feltételek alakulására vonatkozó feltételezések (premisszák), valamint a tulajdonos, illetve a felsővezetés által meghatározott központi elvárások konkrét számokban, vagy legalábbis intervallumokban vannak megadva. A stratégiai célok között azonban számos olyat is találhatunk, amelyek ennél jóval kevésbé konkrétak. Hogy a stratégiai célokból bevételi, költség-, illetve eredménytervek lehessenek, első lépésben meg kell fogalmazni azokat az akciókat, amelyeket ezen célok elérése érdekében a szervezet végre akar hajtani. A stratégiai akciók meghatározása a stratégiaalkotás szerves része.

A stratégiai akciók megvalósításához szükséges erőforrások meghatározása azonban már a középtávú, úgynevezett üzleti tervezéshez tartozik. Itt kerül sor a szükséges ráfordítások első tagolására is, ami általában még nem a

\* Nem véletlen, hogy egy jól működtetett vezetői kontroll kiváló lehetőséget ad a Management by Objectives (MbO) alkalmazására – amely magyar fordításban Megegyezéses Eredménycélokkal történő Vezetésnek (MEV) fordítható –, hiszen annak az alapja is egy olyan „szerződés”, amely a vezető és a vezetett között jön létre.



konkrét felelősségi és elszámolási egységekhez, hanem az egyes meghatározó vállalati területekhez történő hozzárendelést jelenti. Mivel a szervezet standard működésével kapcsolatos számszerű adatok (bázisadatok) ismertek, ezekhez „hozzáillesztve” a stratégiai akciók végrehajtásához szükséges pótlólagos erőforrásigényeket, illetve ráfordításokat, valamint ezek esetleges pozitív eredményhatásait, meghatározható a szervezet várható eredménye – immáron számszerű formában.

Az éves tervezés (s ezen belül a keretek/budgetek meghatározása) a középtávú (üzleti) terv következő évre vonatkozó adataiból, az úgynevezett sarokszámokból indul ki. Ezek további részletezésével: a szervezet alapegységeihez, a költséghelyekhez és a költségviselőkhöz kapcsolódó konkrét teljesítmények, valamint az ezekkel kapcsolatos ráfordítások meghatározásával kialakul a szervezet következő időszaki működésének részletes terve. A keretek tehát amellett, hogy a majdani teljesítményértékelés konkrét kiindulópontjául szolgálnak, egyben elősegítik az összhangot nemcsak a szervezet egységei, hanem a különböző időhorizontokra vonatkozó szervezeti célok között is.

## Beszámolás

Miután rendelkezésre állnak az eredménymérés kategóriái és szabályai, valamint a következő időszakra vonatkozó standardok, a kontroll folyamat lezárásaként következhet az összehasonlítás és a visszacsatolás. Ezt a tevékenységet a controllingban beszámolásnak nevezzük. A beszámolás célja a mért adatok összevetése az előzetesen meghatározott elvárásokkal, valamint ennek alapján változatok kidolgozása a nem kívánt eltérések megszüntetésére.

A beszámolók legfontosabb tartalmi elemei mindezek alapján:

- a költség-, fedezet-, illetve eredmény-kimutatások,
- a tervektől való eltérések elemzése,
- a működés többszempontú megítélését segítő mutatószámok, valamint
- cselekvési változatok, intézkedési javaslatok.

A költség-, fedezet-, illetve eredmény-kimutatások a tervek és keretek ténybeli megfelelői. Trivialitásnak tűnik, mégis érdemes megjegyezni, hogy a kontroll szempontjából

alapvetően csak azoknak a tény adatoknak van jelentősége, amelyekre vonatkozóan tervezett értékeink is vannak. Ez igaz mind a költség-, fedezet-, illetve eredmény-kimutatások, mind a működés jellemzésére használt mutatók vonatkozásában.

A beszámolás kulcsfontosságú eleme az eltérések elemzése.\* Ennek során derül fény ugyanis a tervektől való eltérések valódi okára. Ez pedig elengedhetetlen a korrekt – a felelősségi viszonyoknak megfelelő – értékeléshez, valamint a pontos beavatkozáshoz egyaránt. Hiszen ha csak azt tudjuk, hogy például egyik profit centerünk nettó árbevétele mennyivel tér el a tervezett értéktől (terv-tény eltérés), illetve az előző év azonos időszaki értékétől (bázis-tény eltérés), az alapján még semmiféle információnk nincs arra vonatkozóan, hogy ki (vagy mi) a felelős a rosszabb (vagy éppen jobb) teljesítményért. Hogy a kialakult helyzetet megfelelően értékelhessük, és megfelelően avatkozhassunk be, tudnunk kell azt is, hogy – példánkhoz visszatérve – az eltérés mekkora része köszönhető annak, hogy a profit center által előállított outputot nem a tervezett mennyiségben, vagy nem a tervezett áron sikerült eladni.\*\* Ha az eltérést ilyen módon szét tudjuk választani (és ehhez megfelelő eszköz a statisztikából, illetve a számvitelből jól ismert standardizálás módszere), mind a felelősség, mind a beavatkozás kérdését el tudjuk dönteni.

A költség-, fedezet- és eredmény-kimutatások, valamint az eltérés-elemzések mellett a beszámolók fontos tartalmi elemei a működés többoldalú megítélését lehetővé tevő mutatószámok. Ezek olyan, lényegében „tömörített” információk, amelyek egy számban fejezik ki a szervezet egésze, illetve egyes egységei működésének minőségét. A minőség kifejezés senkit se tévesszen meg: az alkalmazott mutatók döntő része mennyiségi érték. A „működés minősége” kifejezés mindössze arra utal, hogy a mutatószámok az egységek gazdasági teljesítményének igen sokféle megíté-

\* Az eltérések középpontba állítása a kivételek elve alapján történő vezetés (Management by Exceptions – MbE) alkalmazására biztosít lehetőséget.

\*\* Az előzőt mennyiségi, az utóbbit pedig áreltérésnek szokás nevezni. E kettő – kiegészítve az értékesített termékcsoport összetétele tervezettől való esetleges eltéréseinek hatásával – jelenti az árbevételekkel kapcsolatban számítható releváns eltéréstípusokat.



lését teszik lehetővé. A legjellemzőbb ilyen területek a következők:

- jövedelmezőség (megtérülés),
- hatékonyság,
- likviditási és finanszírozási helyzet.

A jövedelmezőségi (vagy megtérülési) mutatók a vizsgált egység eredménytermelő képességét jellemzik, a hatékonysági mutatók az input/output arány, a likviditási és finanszírozási mutatók pedig a vállalat rövid, és hosszú távú fizetőképességének, valamint a források szerkezetének alakulására vonatkoznak.

A beszámolóban megjelenő mutatószámok mellett, hogy segítséget nyújtanak a szervezet egésze, illetve egységei adott időszaki teljesítményének többszempontú értékelésére, egyben a stratégiaalkotás során megfogalmazott célokhoz való visszacsatolásnak is fontos eszközei lehetnek. Erre különösen azok a mutatók alkalmasak, amelyek kellően aggregáltak – vagyis komplex módon jellemzik a vállalat egészének, illetve egyes egységeinek működését –, továbbá széles körben elterjedt, egységes eljárással kerülnek kiszámításra. Az efféle mutatók mind térben, mind időben egy adott szervezeten és egy adott időpillanaton túlmutató összehasonlításokra adnak lehetőséget.

Miután a tényeket összevetették az előzetes célokkal és elvárásokkal, az elemzésből levont következtetések megteremtik a lehetőséget a beavatkozásra. Ezzel kapcsolatban újra előtérbe kerül a kialakított felelősségi viszonyoknak való megfelelés szempontja. Ez azt jelenti, hogy a teljesítményértékelésnek, illetve az eltérésekért való felelősség megállapításának összhangban kell lennie azzal a hatáskörrel, amellyel az adott szervezeti egység vezetője rendelkezik a kimutatott teljesítménnyel, illetve az eltérést okozó tényezőkkel kapcsolatban. Hogy a kontroll ezek után ne csak formailag, hanem tartalmilag is teljes legyen, a felelősségi, elszámolási, tervezési és beszámolási rendszerhez hozzá kell igazítani a szervezet tagjainak érdekeltségi rendszerét is.

## Felhasznált irodalom

- Huczynski, Andrzej és David Buchanan (1991): *Organizational Behaviour*, Prentice Hall, London
- Ouchi, William G. (1980): *Markets, Bureaucracies and Clans*. *Administrative Science Quarterly* vol. 25. March

- Ouchi, William G. (1979): *A Conceptual Framework for Organizational Control Mechanisms*. *Management Science* vol. 25.
- Aldag, Ramon J. és Timothy M. Stearns (1987): *Management*. South-Western Publishing, Cincinnati
- Williamson, Oliver (1975): *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications*. New York, Free Press
- Robbins, Stephen P. (1988): *Management*. Englewood Cliffs, Prentice Hall
- Blau, Peter M. & Scott, W. Richard (1969): *Formal Organizations*. Routledge & Kegan Paul, London
- Lebas, M. & Weigenstein, J. (1986): *Management Control: the Roles of Rules, Markets and Culture*. *Journal of Management Studies* vol. 23. 3.

## További irodalom

- Amigioni, Franco (1978): *Planning management control systems*. in: *Journal of Business Finance & Accounting* 5.
- Anthony, Robert N. (1993): *Menedzsment Kontroll*. BKE Vezetési és szervezési tanszéke, Budapest, házi sokszorosítás
- Asch, David (1991): *Strategic Control: An Overview of the Issues*. in: *Readings in Strategic Management* MacMillan, London.
- Barnard, Chester (1968): *The Functions of the Executive*, Cambridge, MA: University Press
- Child, John (1973): *Strategies of Control and Organizational Behavior*. in: *Administrative Science Quarterly*, March
- Cowen, Scott S. and Middaugh, J. Kendall (1990): *Matching an Organisation's Planning and Control System to its Environment*. in: *Journal of General Management* vol. 16. no. 1. Autumn
- Douma, Sytse & Schreuder, Hein (1991): *Economic approaches to organizations*. Prentice Hall, London
- Eisenhardt, Kathleen M. (1985): *Control: Organizational and Economic Approaches*. *Management Science* vol. 31. no. 2.
- Eisenhardt, Kathleen M. (1989): *Agency Theory: An Assessment and Review*. *Academy of Management Review*, vol. 14. no. 1.
- Fama, Eugene & Jensen Michael C. (1983a): *Agency Problems and Residual Claims*. in: *Journal of Law & Economics*, vol. 26. June
- Fama, Eugene & Jensen Michael C. (1983b): *Separation of Ownership and Control*. in: *Journal of Law & Economics*, vol. 26. June
- Fama, Eugene (1980): *Agency Problems and the Theory of the Firm*. in: *Journal of Political Economy*, vol. 88. no. 21.
- Gigioni, Giovanni B. and Arthur G. Bedeian (1974): *A Conspectus of Management Control Theory: 1900-1972*. in: *Academy of Management Journal*, vol. 17. no. 2.
- Golding, David (1991): *Some everyday rituals in management control*. in: *Journal of Management Studies* November
- Gupta, Anil K. and Govindarajan, Vijay (1991): *Knowledge flows and the structure of control within multinational corporations*. in: *Academy of Management Review*, vol. 16. no. 4.



- Horváth, Péter-Dobák Miklós** (1991): Controlling: a sikeres vezetés eszköze. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest
- Khandwalla, P. N.** (1977): The Design of Organizations, Harcourt Brace Jovanovich, New York
- Lorange, Peter and Michael Scott Morton** (1974): A Framework for Management Control Systems. in: Sloan Management Review vol. 16.
- Maciariello, Joseph A.**: Management Control Systems 1984. Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs
- Merchant, Kenneth A.**: The Control Function of Management in: Sloan Management Review 1982, vol. 23. no. 4.
- Ouchi, W. G. & Maguirre, M. A.** (1975): Organizational Control: Two Functions. Administrative Science Quarterly 20.
- Preble, John F.**: Towards a comprehensive system of strategic control. in: Journal of Management Studies, July 1992
- Snell, Scott A.**: Control theory in strategic human resource management: the mediating effect of administrative information. in: Academy of Management Journal, 1992., vol. 35. no. 2.
- Tannenbaum, A. S.** (1962): Control in Organizations: Individual Adjustment and Organizational Performance. Administrative Science Quarterly 7.
- Vancil, Richard F.**: What kind of management control do you need? in: Harvard Business Review, March-April 1973
- Williamson, Oliver** (1983): Organization Form, Residual Claimants and Corporate Control. in: Journal of Law & Economics, vol. 26. June